



Munich Personal RePEc Archive

The Implementation of Fiscal Federalism in Italy: the Appropriate Spatial Distribution of the VAT Revenue

Villani, Salvatore

SVIMEZ, Associazione per lo Sviluppo del Mezzogiorno

December 2007

Online at <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/30024/>
MPRA Paper No. 30024, posted 02. April 2011 / 19:44

Il federalismo fiscale e la questione della corretta distribuzione territoriale del gettito IVA

di Salvatore Villani

1. Premessa

Il presente lavoro si concentra su alcune questioni che, nel corso del recente dibattito sviluppatosi intorno al D.D.L. delega sul federalismo fiscale (A.C. 3100), sono state sistematicamente trascurate, se non addirittura ignorate.

Emerge, innanzitutto, il problema relativo alla disciplina dei meccanismi di compartecipazione al gettito di tributi erariali che, secondo le norme costituzionali del Titolo V (art. 119, comma quarto), dovrebbero concorrere all'integrale finanziamento delle funzioni pubbliche attribuite agli enti decentrati insieme ai tributi ed entrate propri di questi enti e al fondo perequativo di cui al comma terzo dell'art. 119 della Costituzione.

Merita approfondimento, al riguardo, quella che appare una delle più grosse e preoccupanti¹ novità, in tema di autonomia finanziaria, introdotte con la riforma costituzionale del 2001, ovvero la questione della «territorializzazione» dei tributi erariali compartecipati che è prevista dal comma secondo del citato art. 119.

Il problema risulta oggi di particolare interesse, soprattutto alla luce dei recenti tentativi di «regionalizzare l'IVA» al fine di ampliare i margini di autonomia impositiva attribuita alle Regioni.

Si tratta di una questione che è connessa al problema della perequazione. Le compartecipazioni, infatti, sono fra i cespiti con riferimento ai quali è stabilita la «capacità fiscale» degli enti, che – in base a quanto previsto dal comma terzo dell'art. 119 – dà titolo all'attribuzione di trasferimenti perequativi. Risulta evidente che, qualora venissero compartecipati tributi il cui gettito è forte-

Codici JEL: H25; H71; H73; H77.

¹ Cfr. F. Puzzo (2002) e G. Massa Gallerano (2005).

mente concentrato nelle Regioni più ricche, gli enti territoriali situati nelle aree meno avvantaggiate beneficerebbero d'una minore entrata e quindi bisognerebbe intervenire con ingenti trasferimenti perequativi a loro favore.

Come è noto, nel secondo comma dell'art. 119 è stabilito che il finanziamento delle Regioni e degli enti locali avvenga non soltanto per mezzo di «tributi ed entrate propri», la cui applicazione – come ricordato esplicitamente dallo stesso comma – è soggetta al rispetto dei «principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», ma anche mediante l'utilizzo di «compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibili al territorio».

Con tale norma si introduce un particolare criterio, che si fonda su uno stretto collegamento con il territorio e che richiede un'attenta ponderazione, poiché ancora non è chiaro come in concreto tale collegamento si debba esplicare. Il termine «riferibile» risulta, infatti, «volutamente impreciso»². Attualmente, per esempio, per quanto riguarda l'IVA, fra gli economisti prevale una lettura riferita al momento dell'incidenza dell'imposta³, ma è bene precisare che, operativamente, non è possibile individuare un criterio universale, ovvero che valga per tutti i tipi di tributo. Il fenomeno della traslazione costituisce, infatti, com'è noto, uno dei più controversi problemi che si pongono all'attenzione degli studiosi di finanza pubblica. Per alcune imposte il ricorso a questo criterio potrebbe pertanto anche essere sconsigliabile, potendo dar luogo ad un impegno estremamente gravoso in termini di elaborazione dei dati, nonché di formulazione d'ipotesi, e quindi ad un enorme spreco di risorse e rischio grave d'errore.

2. Il dibattito sulla corretta distribuzione territoriale dei cespiti erariali

Alla questione della corretta territorializzazione dei cespiti erariali era stato attribuito un crescente rilievo a partire già dai primi anni '90. Questo tema è connesso, infatti, con quello concernente la valutazione della distribuzione del carico fiscale tra le

² Cfr. P. Giarda (2001).

³ Si ritiene, cioè, che le comunità territoriali abbiano titolo a compartecipazioni ad imposte erariali (in una qualche congrua misura) se esse stesse sono incise dalle imposte di cui si tratta.

varie aree del Paese e quindi con l'analisi degli effetti redistributivi dell'azione pubblica⁴. Si tratta di una questione strettamente pertinente rispetto al dibattito in corso nel nostro Paese sui temi del «federalismo fiscale», essendo ormai prevalente la convinzione che le scelte locali debbano essere finanziate in misura più rilevante con un'autonoma raccolta tributaria, ovvero che gli enti decentrati debbano finanziare le loro spese con imposte da essi stessi applicate.

In tale quadro si iscrivono, fra l'altro, alcuni importanti studi realizzati più di una decina d'anni fa dalla Ragioneria Generale dello Stato (RGS) ed aventi come oggetto la regionalizzazione delle principali entrate tributarie erariali⁵, il cui risultato dipendeva, ovviamente, sia dagli indicatori scelti per la ripartizione territoriale del gettito sia dalle ipotesi assunte in materia di traslazione delle imposte. Tale metodologia, tuttavia, non prendeva minimamente in considerazione il fenomeno dell'evasione dei tributi presi in esame. Fu così che, in diversi lavori successivi⁶, si tentò un approfondimento anche di queste problematiche (distorsioni determinate da fenomeni appartenenti all'economia «sommersa» e dalla traslazione del tributo) e delle complicazioni derivanti dall'esistenza di imprese con unità produttive dislocate in diverse Regioni (imprese «multiregionali» o «multimpianto»).

L'adozione del criterio della traslazione presuppone, tuttavia, un particolare inquadramento della problematica, che analizza il fenomeno esclusivamente dal punto di vista della collettività residente nella Regione. Per questo motivo, il Dipartimento delle Politiche Fiscali, costituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha deciso di ribaltare completamente la prospettiva, adottando una logica del tutto diversa, e cioè quella della costruzione del bilancio di un operatore pubblico regionale virtuale (OPR) che contabilizzi le entrate, ed ovviamente anche le spese, di tutti i livelli di governo le cui azioni producono effetti economici diretti sul territorio⁷. Tale approccio conduce all'indi-

⁴ Cfr. G. Ghessi (1994); G. Carbonaro (1996).

⁵ Ministero del Tesoro, Ragioneria Generale dello Stato (1995); Ministero del Tesoro, Ragioneria Generale dello Stato (1996); Ministero del Tesoro, Ragioneria Generale dello Stato (1997).

⁶ F. Moro e F. Pica (1997); F. Pica e L. Cestaro (1997); Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche Fiscali (2003).

⁷ Cfr. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche Fiscali, *op. cit.*; Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche Fiscali (2004).

viduazione di un sistema fiscale regionale «fittizio», costituito da tributi (e contributi) il cui presupposto impositivo (inteso come quella particolare situazione di fatto cui la legge ricollega la nascita dell'obbligo fiscale) è ragionevolmente riconducibile al territorio secondo una prospettiva economicamente fondata: è come se le imposte erariali fossero trasformate in imposte regionali, «nel senso di imposte prelevate dall'OPR sulla base imponibile generata dall'economia della regione e definita in base alle attuali norme tributarie che – più o meno esplicitamente – ne determinano il presupposto»⁸.

Della predetta questione fu successivamente investita l'Alta Commissione per il Federalismo Fiscale. In particolare, ad essa era stato affidato il compito di risolvere due questioni: quella relativa alla scelta dei cespiti erariali da porre in regime di compartecipazione e quella concernente l'individuazione dei parametri da utilizzare per la regionalizzazione del reddito delle imprese, con particolare riferimento a quelle che, indipendentemente dal luogo in cui hanno la sede legale, svolgano tutta o parte dell'attività produttiva in Regioni diverse; ciò al fine di consentire l'applicazione del principio della compartecipazione al gettito dei tributi erariali riferibili al territorio di comuni, Province, città metropolitane e Regioni, stabilito dall'art. 119 della Costituzione.

In estrema sintesi, l'Alta Commissione giunse alle seguenti conclusioni circa l'individuazione dei cespiti erariali da porre in regime di compartecipazione:

a) la forte sperequazione del gettito pro capite fra le varie Regioni rende assolutamente sconsigliabile una regionalizzazione dell'IRPEG⁹, che quindi rappresenta l'imposta «per la quale appare più difficile ipotizzare una compartecipazione degli Enti territoriali»;

b) fra le tre imposte maggiori (IRPEF, IVA e IRPEG), l'IVA è quella che si presta meglio ad essere attribuita in regime di compartecipazione e che «potrebbe utilmente rappresentare, almeno per le Regioni, la principale entrata tributaria di questo tipo»;

c) fra i cespiti «minori», quelli che risultano «più idonei ad essere posti in regime di compartecipazione – presentando divari di

⁸ R. Malizia (2006).

⁹ Su tale questione, per ulteriori approfondimenti, si veda: F. Pica (2003); F. Osculati (2003a; 2003b); F. Gallo (2003).

gettito pro capite tra il Nord ed il Sud estremamente contenuti – sono le imposte sui giochi e quelle sui tabacchi».

L'Alta Commissione, pertanto, ritenne che soltanto due criteri assumono un'importanza fondamentale nell'individuazione dei tributi erariali da compartecipare: il grado di attendibilità del riparto territoriale del gettito ed il livello di sperequazione delle basi imponibili.

Per quanto riguarda invece il principio di territorialità, cui si fa riferimento nel comma secondo dell'art. 119, l'Alta Commissione evidenziò i «rilevanti profili di ambiguità» che lo contraddistinguono, sul versante interpretativo, potendosi questo riferire sia al luogo della riscossione, sia a quello della formazione dell'imponibile, sia a quello in cui si verificano gli effetti finali (incidenza) dell'imposta. Tuttavia, si decise di propendere per la seconda interpretazione, poiché «nel primo caso l'attribuzione delle risorse alle Regioni e agli enti locali avverrebbe in modo più sperequato e, soprattutto, in modo piuttosto casuale, essendo il riparto influenzato in modo determinante dalla collocazione della sede legale delle imprese, che per molti tributi determina il luogo del versamento». D'altra parte, si ritenne che «fare riferimento all'incidenza effettiva dell'imposta appare spesso problematico», mentre sarebbe preferibile, in particolar modo per l'IVA, «ottenere informazioni utili per correggere il metodo attuale di riparto territoriale del gettito, in modo da renderlo maggiormente attendibile».

È stato così che gli sforzi degli addetti ai lavori si sono concentrati principalmente su questo tributo, di cui si prevede in futuro un notevole ampliamento del ruolo. Una compartecipazione all'IVA è infatti ritenuta migliore di una compartecipazione all'IRPEF, poiché i consumi sono distribuiti sul territorio in modo più uniforme rispetto al reddito. Il problema che tuttavia resta da risolvere è che il funzionamento dell'IVA non riflette correttamente la distribuzione territoriale del suo «vero» oggetto imponibile, che è costituito dai consumi finali.

3. Il «quadro VT» e la regionalizzazione dell'IVA

Il gettito dell'IVA proviene da tre componenti: i consumi finali (realizzati cioè da tutti quei soggetti che non hanno la possibilità di rivalersi su altri operatori economici), gli acquisti effettuati da soggetti IVA che non possono portare l'imposta in detrazione (ad

esempio, le banche e le assicurazioni) ed, infine, gli acquisti effettuati da non soggetti IVA diversi dai consumatori finali¹⁰. Teoricamente, quindi, localizzare il gettito di questo tributo su base regionale richiederebbe informazioni specifiche di natura «fiscale» relative alla distribuzione delle tre componenti anzidette. Tuttavia, tali informazioni non sono attualmente disponibili. Per questo motivo, da qualche anno è stato individuato un meccanismo tecnico, il cd. «quadro VT», che consente di attribuire il gettito su basi di effettività fiscale, e non secondo indicatori statistici, come invece avveniva in base alla disciplina dettata da uno dei principali provvedimenti di regionalizzazione dei tributi, ovvero il D.Lgs. 56/2000.

Si tratta dell'applicazione del cd. «metodo di frazionamento delle vendite IVA», secondo un'idea nata oltre una decina di anni fa e di recente riproposta, in seno all'Alta Commissione, dal Prof. Vitaletti, il quale ritiene che la sostituzione del metodo di riparto dell'imposta consentirebbe di attribuirne il gettito in base all'effettiva distribuzione dei consumi sul territorio e di responsabilizzare le amministrazioni pubbliche¹¹.

Il fine perseguito è quello di rafforzare il ruolo dell'IVA, ben al di là delle funzioni ad essa assegnate dal D.Lgs. 56/2000, realizzando il decentramento del tributo sulla base dell'effettiva distribuzione territoriale dei consumi desunta dalle dichiarazioni fiscali piuttosto che sulla scorta di stime statistiche. L'analisi dei dati inseriti nel nuovo «quadro VT» avrebbe quindi lo scopo, secondo i suoi proponenti, di consentire una più analitica visione

¹⁰ In genere si sostiene che l'IVA è, sostanzialmente, un tributo sui consumi finali, simile, a parità di aliquota, ad una monofase al dettaglio (come la *retail sales tax* americana). Bisogna tuttavia precisare che il tributo in questione non grava esclusivamente sui consumi finali delle famiglie. Esso, infatti, colpisce in parte anche gli acquisti di beni e servizi intermedi o di beni di investimento effettuati da imprese o enti. Ciò si verifica per diversi motivi che elenchiamo qui di seguito:

1) le amministrazioni pubbliche e gli enti privati *non profit*, nella misura in cui producono beni e servizi non destinabili alla vendita, non possono addossare formalmente l'IVA all'utente finale (gli acquisti di tali enti rimangono pertanto gravati dal tributo);

2) le imprese e gli enti che effettuano operazioni esenti non possono detrarre l'IVA pagata sugli acquisti (sui quali rimane dunque l'imposta);

3) per la difficoltà di distinguere tra spese effettuate nell'esercizio dell'attività economica e spese personali dell'operatore, il legislatore tributario ha stabilito delle limitazioni al diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti (se la limitazione è severa, parte del tributo pagato sugli acquisti intermedi può trasformarsi in un elemento di costo);

4) per la presenza di regimi speciali e forfetari previsti per particolari categorie di operatori.

¹¹ Per un'illustrazione del metodo del «frazionamento», si veda M. Marè e G. Vitaletti (1996).

dei consumi regionali e risulterebbe indispensabile nell'ipotesi in cui si intenda realizzare una più equa distribuzione delle quote di compartecipazione.

4. *La rilevanza attuale della questione*

Il riferimento al principio di territorialità era contenuto nel «Documento definitivo sul federalismo fiscale della Conferenza delle Regioni e Province autonome», approvato il 17 maggio 2007 e avente ad oggetto le modifiche da apportare alla bozza di disegno di legge delega redatta il 16 aprile 2007 dal Consiglio dei Ministri. In particolare, nell'art. 6 di tale documento era previsto che la territorializzazione dei tributi avrebbe dovuto avere luogo tenendo presenti i seguenti criteri di collegamento:

a) luogo del consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi (come l'IVA);

b) localizzazione dei cespiti, per quelli basati sul patrimonio (come la «vecchia» INVIM);

c) luogo di prestazione del lavoro, per quelli basati sulla produzione (come l'IRAP);

d) residenza del percettore o luogo di produzione del reddito, per quelli riferiti ai redditi (come l'IRPEF o l'IRPEG).

Tuttavia, nell'ultima versione del disegno di legge delega – varata dal Governo il 3 agosto 2007 e recentemente (il 5 novembre 2007) assegnata in sede referente alle Commissioni riunite V Bilancio e VI Finanze della Camera dei Deputati (A.C. 3100) – non v'è più alcuna traccia della predetta disposizione.

A questo punto è naturale chiedersi se la scomparsa della suddetta previsione dal testo del disegno di legge delega sia da considerare una dimenticanza o piuttosto la dimostrazione che sulla questione indicata in premessa – vale a dire quella che concerne la determinazione dei meccanismi delle compartecipazioni e la definizione dei corretti criteri di territorializzazione dei tributi erariali compartecipati – ogni scelta è stata rimandata, probabilmente poiché, alla fine, si è deciso di non osare, di non sbilanciarsi troppo, per evitare di compromettere l'approvazione di un provvedimento così importante, che sopraggiunge dopo sei anni dal varo del nuovo Titolo V della Costituzione.

5. Profili problematici circa la corretta ripartizione territoriale del gettito IVA

A partire dal modello unico 2005 di dichiarazione dell'IVA, riferito all'anno d'imposta 2004, è stata introdotta, come si è detto, un'importante innovazione in materia d'IVA, il «quadro VT», che ha destato grande interesse, sia per le sue ricadute sull'istituendo federalismo fiscale, sia per le sue implicazioni in termini di politiche di contrasto all'evasione.

Grazie all'invio telematico delle dichiarazioni IVA e al notevole sforzo profuso dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate in termini di elaborazione dei dati, sono stati anche ottenuti, in poco tempo, i primi risultati statistici, dei quali si è discusso in un forum, su internet, che ha registrato importanti interventi (R. Lupi, G. Vitaletti, R. Convenevole, A. Santoro, S. Fossati).

Tale dibattito si è tuttavia concentrato sul tema della lotta all'evasione fiscale – in particolare sugli studi di settore e sull'opportunità o meno di un coinvolgimento in tale attività degli enti decentrati¹² – mentre sono state completamente tralasciate altre rilevanti questioni, collegate in maggiore o minor misura al federalismo fiscale, che vengono qui di seguito elencate.

– Prima questione: *il metodo del frazionamento dichiarativo delle operazioni di vendita soggette ad IVA assicura realmente una maggiore trasparenza, ovvero consente di individuare effettivamente quanta parte del valore aggiunto prodotto in una regione viene consumata nella stessa?*

La risposta da dare a tale domanda è certamente negativa. Anche utilizzando questo metodo, infatti, la localizzazione delle basi imponibili risulterebbe *imprecisa*, o comunque *soltanto approssimata*. Questo perché la procedura descritta presuppone, per semplicità amministrativa, la coincidenza del luogo di effettuazione dei consumi con il luogo della sede del soggetto passivo (o delle diverse sedi, nel caso di imprese multi-impianto), non considerando affatto il fenomeno del *cross border shopping*, ovvero il problema degli acquisti effettuati in un certo territorio da consumatori residenti altrove. Inoltre, tale metodo non consente nemmeno l'esatta individuazione delle operazioni compiute dai contribuenti

¹² L'amministrazione finanziaria da molti anni cerca infatti di incrementare il ruolo degli enti locali nella lotta all'evasione fiscale; a tale proposito, v. la circ. 30 aprile 1977, n. 7, che offre lo spunto per interessanti riflessioni. Per ulteriori approfondimenti, v. U. Di Nuzzo e F. Ruis (2006); A. Cissello (2007).

cui non spetta la detrazione IVA sugli acquisti; a questo scopo, infatti, sarebbe necessario assumere informazioni dalla contabilità degli stessi soggetti IVA che effettuano prevalentemente operazioni esenti, con conseguente accrescimento dei costi di *accomplishment* del tributo¹³. L'individuazione del gettito derivante da tali operazioni è quindi veramente problematica¹⁴. Basti pensare al lungo elenco delle operazioni qualificate dalla norma come esenti¹⁵ e a quanto vasta sia la categoria di quei soggetti (banche, assicurazioni, aziende ospedaliere, cliniche convenzionate, università e scuole di ogni ordine e grado, purché riconosciute, enti di ricerca, enti assistenziali, ONLUS, ecc.) che, pur essendo titolari di partita IVA, operano prevalentemente in campi esenti dall'imposta.

Vi sono poi dei settori, come quello bancario, in cui le imprese effettuano sia operazioni esenti sia operazioni imponibili (per esempio, la locazione delle cassette di sicurezza), ma registrano il tutto nel libro dei corrispettivi (di cui all'art. 24 del D.P.R. 633/72) mediante un'annotazione riassuntiva che ne indica soltanto il loro ammontare complessivo.

Inoltre, è da ricordare che per le operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 5 e ai nn. 7, 8, 9, 16 e 22 dell'art. 10 del decreto IVA (il D.P.R. 633/72) – e quindi, ancora una volta, per la stragrande maggioranza delle operazioni effettuate dalle banche – l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente (art. 22 del D.P.R. 633/72). In questo modo, la rilevazione della natura del cliente (soggetto passivo IVA o consumatore finale) diventa davvero difficoltosa. E questo vale anche nel caso delle vendite al dettaglio, nonché per tutti quei rami di attività che si svolgono a

¹³ Con tale espressione, nella scienza delle finanze, ci si riferisce normalmente al costo (aggiuntivo rispetto alle somme riscosse) degli adempimenti (compilazione di denunce fiscali, ricevute, fatture, ecc.) richiesti per legge ai contribuenti. Al riguardo, cfr. F. Pica (2002).

¹⁴ A questo proposito, M. Basilavecchia, L. Del Federico e F. Osculati osservano: «Esistono, e con un certo peso, operatori con partita, ma attivi in campi esenti IVA, che apparentemente dovrebbero essere contabilizzati alla stessa stregua dei consumatori finali. Per ottenere questo risultato, però, sarebbero necessari ulteriori adempimenti di dubbia utilità. Tra gli operatori con partita ed esenti, per esempio, banche e assicurazioni traslano regolarmente l'IVA imputata alla sede centrale, localizzata mettiamo in Lombardia, su clienti residenti in varie altre regioni. Per questa parte di gettito, la compartecipazione secondo i consumi ISTAT può forse rivelarsi la più ragionevole» (M. Basilavecchia, L. Del Federico e F. Osculati, 2006).

¹⁵ Si tratta di operazioni che si concretano prevalentemente in prestazioni di servizi, ma che comprendono – secondo l'attuale disciplina dell'imposta – anche cessioni di beni. L'elencazione completa di tale tipo di operazioni è contenuta nell'art. 10 del decreto istitutivo del tributo (il D.P.R. 633/72, sostituito dal D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, ed oggetto di numerose modifiche).

diretto contatto con una clientela numerosa e fluttuante, e quindi normalmente non interessata ad ottenere il documento giustificativo della spesa. Anche per queste attività, infatti, l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente al momento di effettuazione dell'operazione (ossia della consegna o spedizione dei beni acquistati o del pagamento del prezzo o corrispettivo). Il cliente è obbligato a chiedere questo documento, soltanto se acquista beni (e non servizi) che formano oggetto della propria attività d'impresa presso commercianti al minuto ai quali è consentito emettere fattura. In tutti gli altri casi, invece, se non ne fa richiesta – sia in base alla norma che in violazione della stessa – c'è il rischio che venga assimilato al consumatore finale. Com'è noto, tuttavia, esiste una bella differenza tra il caso del professionista o dell'imprenditore che acquista un bene (o un servizio) nell'esercizio della propria attività e quello in cui lo acquista per autoconsumo¹⁶.

– Seconda questione: *l'adozione del metodo di frazionamento comporterebbe davvero una semplificazione amministrativa o, invece, inaugurerebbe – come sostenuto da alcuni*¹⁷ – «l'era delle complicazioni»?

Gli esperti dell'Agenzia delle Entrate sostengono che con la procedura proposta «l'Amministrazione si è dotata di uno strumento, *semplice ma potente*, che consente di disvelare il contenuto ultimo dell'IVA» e che «le difficoltà per alcune categorie di risalire alla natura del cliente in base al documento fiscale non dovrebbe avere conseguenze, visto che si tratta di *dati ad uso prevalentemente amministrativo*, che il contribuente può fornire liberamente attraverso la propria *contabilità interna*»¹⁸. Tuttavia, non si può ignorare che la suddetta ripartizione obbligatoria delle operazioni (a seconda che riguardino consumatori finali o altri acquirenti) introdurrebbe in ogni caso *un ulteriore fardello amministrativo* che, facendo aumentare il numero degli adempimenti a carico degli operatori, *accrescerebbe probabilmente anche gli incentivi degli stessi ad evadere o eludere il tributo*. È noto, infatti, che all'am-

¹⁶ È evidente, quindi, che in molti casi si riscontrerebbe un'oggettiva difficoltà a separare le operazioni. Problemi simili, per esempio, si presenterebbero nel caso delle operazioni effettuate da soggetti, pubblici (per es. enti territoriali) o privati (come gli enti *non profit*), titolari di partita IVA, i cui acquisti siano riconducibili alla loro attività cd. «istituzionale». Anche da ciò si può dunque constatare come esista un forte rischio che il metodo proposto risulti piuttosto approssimativo.

¹⁷ R. Rizzardi (2004).

¹⁸ Cfr. R. Convevole (2004; 2006).

pia e diffusa evasione dell'IVA contribuiscono molti fattori, tra cui in primo luogo le difficoltà degli operatori ad applicare un'imposta difficile, con troppe aliquote, e basata su una normativa complessa, che impone molti onerosi adempimenti.

Tali difficoltà, fra l'altro, sono accresciute dalla struttura stessa del nostro sistema economico, caratterizzata da un numero molto elevato di piccole imprese che trovano grande difficoltà nell'applicare il tributo e, al tempo stesso, sono molto difficili da controllare¹⁹. Introdurre quindi nuovi adempimenti, come ultimamente si sta facendo (con la reintroduzione²⁰, per esempio, dell'elenco dei clienti e dei fornitori²¹), vorrebbe dire soltanto accrescere le difficoltà di questi operatori e forse anche la loro propensione ad evadere²².

– Terza questione: *la soluzione proposta consentirebbe veramente la realizzazione di un federalismo equo e solidale? O invece c'è il rischio che essa produca un accrescimento dei differenziali di sviluppo già esistenti nel nostro Paese?*

Come ha evidenziato la SVIMEZ nel *Rapporto 2007 sull'economia del Mezzogiorno*²³, la questione sostanziale del federalismo concerne attualmente, in Italia, aspetti di natura distributiva. Ne consegue che non ci si può limitare ad una mera valutazione degli aspetti di efficacia e/o di efficienza della questione. È necessario anche verificare in che misura la distribuzione regionale del gettito IVA può variare a seconda del criterio di ripartizione adottato.

¹⁹ Osserva al riguardo il prof. F. Reviglio, in un recente saggio in cui cerca di individuare i possibili rimedi per ridurre le disfunzioni esistenti nella nostra finanza pubblica e rilanciare la crescita economica: «L'evasione si concentra sulle imprese minori e si sviluppa grazie alla contabilità imposta dal Fisco che invece dovrebbe limitarla, perché fa prova contro di esso» (F. Reviglio, 2006).

²⁰ Ad opera del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella l. n. 248 del 4 agosto 2006.

²¹ Nonostante i numerosi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate (con le circolari n. 28/E del 4 agosto 2006 e n. 53/E del 3 ottobre 2007), sia l'Assonime, sia diversi esperti della materia hanno già da tempo espresso dubbi sull'utilità prodotta da tutta l'operazione degli elenchi IVA. Dal ritorno infatti dell'obbligo abolito nel 1994 ci si attende soltanto un aggravio amministrativo, a cui non corrisponderà un effettivo vantaggio sul piano della lotta all'evasione. Cfr., al riguardo, S. Mazzei (2006); G. Gavelli (2007); R. Portale (2007a; 2007b); D. Deotto (2007).

²² La presenza di un quadro normativo in continua evoluzione, e talvolta non chiaro sotto il profilo applicativo, ha comportato un notevole aggravio, sia per le imprese sia per i professionisti, in termini di adempimenti burocratici. Fra questi, quattro sono quelli che sono maggiormente odiati dagli operatori economici, perché vissuti come un nuovo onere piuttosto che come uno strumento efficace di lotta all'evasione: il *reverse charge*, l'elenco dei clienti e dei fornitori, la tracciabilità dei compensi e gli indicatori di normalità economica. Per ulteriori approfondimenti, v. S. Mazzei (2007).

²³ SVIMEZ (2007).

Se prendiamo in considerazione (v. Tab. 1) le principali grandezze IVA (volume d'affari²⁴, operazioni imponibili²⁵ ed imposta di competenza²⁶) risultanti dalle analisi statistiche dei modelli di dichiarazione fiscale compilati dai contribuenti e relativi all'anno d'imposta 2004, notiamo come la quota di gettito erariale «riferibile» alle Regioni del Centro-Nord, ed in particolare al Piemonte, alla Lombardia, al Veneto e all'Emilia Romagna, risulta nettamente superiore a quella spettante alle Regioni del Mezzogiorno (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata e Calabria)²⁷. A queste ultime, infatti, verrebbe riconosciuta una quota molto piccola del gettito IVA (compresa tra l'11 ed il 19%), mentre al complesso delle Regioni del Centro-Nord toccherebbe una quota compresa tra l'80 e l'89% del gettito.

Se prendiamo invece in considerazione i consumi (v. Tab. 2, relativa ai consumi finali, e Tab. 3, relativa alla spesa media mensile familiare), quali essi risultano dai dati ISTAT di contabilità nazionale, possiamo notare che la parte di gettito spettante alle Regioni

²⁴ L'espressione «volume d'affari» è contenuta nell'art. 20 del D.P.R. 633/72 (sostituito dal D.P.R. 24/79 e successive modificazioni) e ricorre sovente in numerose disposizioni in materia d'IVA: particolarmente importanti sono quelle che stabiliscono differenti modalità di applicazione dell'imposta, a seconda della entità del volume d'affari annuo (art. 5, n. 11, della legge delega n. 825/71 e artt. 32, 33, 34 del D.P.R. 633/72). Per «volume d'affari» si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento ad un anno solare, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633, siano esse in aumento o in diminuzione. Per esplicita previsione legislativa, non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, né i passaggi interni tra diverse attività della stessa impresa, ancorché per esse sussista l'obbligo della fatturazione, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/72. Concorrono, invece, a formare il volume d'affari dell'anno precedente le fatture emesse nell'anno successivo, pur se nel rispetto dei termini di registrazione previsti dall'art. 23 del decreto istitutivo dell'IVA (per i corrispettivi, gli importi annotati nel registro indicato nell'art. 24 del D.P.R. 633/72).

²⁵ Con l'espressione «operazioni imponibili» si intendono solitamente tutte le operazioni che devono essere assoggettate ad IVA con l'applicazione dell'aliquota prescritta dalla normativa.

²⁶ Con l'espressione «IVA di competenza» si intende l'ammontare complessivo dell'imposta addebitata a titolo di rivalsa sulle operazioni imponibili (cd. «IVA a debito») e dell'imposta relativa ad autofatturazioni cui viene detratto l'importo relativo all'imposta assolta ed ammessa in detrazione (cd. «IVA detraibile»).

²⁷ È bene precisare che le Regioni da noi prese in considerazione sono esclusivamente quelle ordinarie. Le compartecipazioni delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome sono infatti calcolate con un criterio diverso, basato essenzialmente sull'attribuzione diretta di una quota variabile (essendo previste aliquote differenziate tra le varie Regioni sulla base dei propri statuti di autonomia e degli accordi stipulati in passato con il Governo) di tutta l'IVA riscossa sul territorio regionale (comprensiva talvolta anche di quella riscossa sulle importazioni ivi effettuate), e non dell'IVA complessivamente riscossa, come invece è stabilito per le Regioni ordinarie.

TAB. 1. *Distribuzione, per Regione, delle principali grandezze dell'IVA, calcolate senza tener conto del cd. «effetto multimpianto» (anno d'imposta 2004)*

Regioni ^a	Principali grandezze IVA		
	Volume d'affari ^b	Operazioni imponibili ^c	IVA di competenza ^d
Valori in milioni di euro			
Piemonte	1.702	1.058	42
Lombardia	3.784	2.829	70
Veneto	3.283	3.049	69
Liguria	154	59	2
Emilia Romagna	3.705	2.506	70
Toscana	629	411	13
Umbria	200	147	2
Marche	359	253	9
Lazio	877	453	14
Abruzzo	633	457	12
Molise	219	183	1
Campania	758	381	8
Puglia	1.422	671	16
Basilicata	110	63	1
Calabria	370	131	-1
Centro-Nord	14.692	10.764	290
Mezzogiorno	3.513	1.887	37
Italia	18.205	12.651	327
Valori in percentuale			
Centro-Nord	80,7	85,1	88,8
Mezzogiorno	19,3	14,9	11,2
Italia	100,0	100,0	100,0

^a Le Regioni prese in considerazione sono esclusivamente quelle ordinarie, perché le compartecipazioni delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome sono calcolate con un criterio diverso, basato essenzialmente sull'attribuzione diretta di una quota variabile (essendo previste aliquote differenziate tra le varie Regioni sulla base dei propri statuti di autonomia e degli accordi stipulati in passato con il Governo) di tutta l'IVA riscossa sul territorio regionale (comprensiva talvolta anche di quella riscossa sulle importazioni ivi effettuate), e non dell'IVA complessivamente riscossa, come invece è stabilito per le Regioni ordinarie.

^b Per «volume d'affari» si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento ad un anno solare, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633, siano esse in aumento o in diminuzione. Per esplicita previsione legislativa, non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, né i passaggi interni tra diverse attività della stessa impresa, ancorché per esse sussista l'obbligo della fatturazione, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/72. Concorrono, invece, a formare il volume d'affari dell'anno precedente le fatture emesse nell'anno successivo, pur se nel rispetto dei termini di registrazione previsti dall'art. 23 del decreto istitutivo dell'IVA (per i corrispettivi, gli importi annotati nel registro indicato nell'art. 24 del D.P.R. 633/72).

^c Con l'espressione «operazioni imponibili» si intendono solitamente tutte le operazioni che devono essere assoggettate ad IVA con l'applicazione dell'aliquota prescritta dalla normativa.

^d Con l'espressione «IVA di competenza» si intende l'ammontare complessivo dell'imposta addebitata a titolo di rivalsa sulle operazioni imponibili (cd. «IVA a debito») e dell'imposta relativa ad autofatturazioni cui viene detratto l'importo relativo all'imposta assoluta ed ammessa in detrazione (cd. «IVA detraibile»).

Fonte: Elaborazioni dell'Autore su dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

TAB. 2. *Distribuzione, per Regione, dei consumi finali delle famiglie*

Regioni ^a	Consumi finali ^b			
	Consumi essenziali ^b 2004	Totale consumi 2004	Consumi essenziali ^c Media 2002-2004	Totale consumi Media 2002-2004
Valori in milioni di euro				
Piemonte	36.102	67.045	34.771	64.560
Lombardia	78.675	148.686	75.823	143.781
Veneto	37.368	72.922	36.078	70.519
Liguria	14.103	26.536	13.630	25.693
Emilia Romagna	36.473	70.614	35.074	68.083
Toscana	29.929	56.965	28.993	55.291
Umbria	6.458	11.737	6.209	11.345
Marche	11.697	21.832	11.371	21.210
Lazio	43.568	82.973	42.099	80.379
Abruzzo	8.974	15.812	8.699	15.317
Molise	2.196	3.607	2.124	3.496
Campania	35.485	60.765	34.338	58.656
Puglia	26.708	44.273	25.875	42.872
Basilicata	3.376	5.942	3.285	5.779
Calabria	13.238	22.121	12.766	21.308
Centro-Nord	294.375	559.310	284.048	540.860
Mezzogiorno	89.975	152.520	87.086	147.429
Italia	384.351	711.830	371.134	688.289
Valori in percentuale				
Centro-Nord	76,59	78,57	76,54	78,58
Mezzogiorno	23,41	21,43	23,46	21,42
Italia	100,00	100,00	100,00	100,00

^a Si è scelto di prendere in esame esclusivamente le Regioni ordinarie, in modo da consentire un più agevole confronto con i dati riportati in Tab. 1.

^b L'espressione «consumi essenziali» sta ad indicare la quota di spesa delle famiglie destinata all'acquisto di determinati beni e servizi compresi in un paniere da noi stessi preconfezionato (composto dai seguenti capitoli di spesa: generi alimentari e bevande non alcoliche; vestiario e calzature; spese per l'abitazione, elettricità, gas ed altri combustibili; mobili, elettrodomestici, articoli vari e servizi per la casa; spese sanitarie) e volti a soddisfare direttamente certi bisogni che la società civile normalmente considera come «essenziali» o «primari» (come mangiare, bere, vestirsi, avere una casa, curarsi, ecc.), ovvero indispensabili per condurre una vita libera e dignitosa.

^c Per «consumi finali» si intendono gli acquisti di beni e servizi fatti, nel Paese o all'estero, dalle famiglie residenti allo scopo di soddisfare direttamente certi bisogni, o più esattamente per fini non produttivi.

Fonte: Elaborazioni dell'Autore su dati ISTAT.

del Mezzogiorno aumenta in maniera rilevante rispetto alle ipotesi considerate in precedenza²⁸. In particolare, l'incremento maggiore

²⁸ Si segnala che anche nelle Tabb. 2, 3 e 4 si è scelto di prendere in esame esclusivamente le Regioni ordinarie, in modo da consentire un più agevole confronto con i dati riportati nella Tab. 1.

TAB. 3. *Distribuzione, per Regione, della spesa media mensile delle famiglie (anno 2004)*

Regioni ^a	Spesa media mensile familiare ^b		
	Alimentari	Non alimentari	Totale spesa
Valori in euro			
Piemonte	445	2.168	2.613
Lombardia	479	2.322	2.801
Veneto	440	2.276	2.716
Liguria	444	1.808	2.252
Emilia Romagna	431	2.331	2.762
Toscana	440	2.028	2.468
Umbria	448	2.022	2.470
Marche	506	1.926	2.432
Lazio	451	1.863	2.314
Abruzzo	459	1.702	2.161
Molise	459	1.544	2.003
Campania	496	1.432	1.928
Puglia	452	1.560	2.012
Basilicata	401	1.365	1.766
Calabria	462	1.477	1.939
Centro-Nord	454	2.083	2.536
Mezzogiorno	455	1.513	1.968
Italia	454	1.855	2.309
Valori in percentuale			
Centro-Nord	99,91	112,28	109,84
Mezzogiorno	100,14	81,58	85,23
Italia	100,00	100,00	100,00

^a Si è scelto di prendere in esame esclusivamente le Regioni ordinarie, in modo da consentire un più agevole confronto con i dati riportati in Tab. 1.

^b La spesa media mensile delle famiglie è calcolata dividendo la spesa totale per l'acquisto di un determinato bene o servizio, o di gruppi di essi (la somma delle spese sostenute dalle famiglie), per il numero delle famiglie residenti in Italia.

Fonte: Elaborazioni dell'Autore su dati ISTAT.

si registra nel caso dei consumi finali essenziali e della spesa media mensile familiare in alimentari.

È evidente, quindi, che la distribuzione regionale del gettito IVA può variare considerevolmente a seconda dell'indicatore prescelto, fiscale o statistico che sia. Ne deriva l'importanza e l'urgenza di esaminare compiutamente questo punto, che invece non è stato abbastanza approfondito in sede di redazione del disegno di legge delega.

Innanzitutto, per esempio, trattandosi di compartecipazioni, e quindi di entrate erariali – cioè di somme attraverso le quali *tutti* i cittadini, *ovunque risiedano*, concorrono sulla base della propria

TAB. 4. *Entità media dell'evasione fiscale regionale (anni 1998-2002)*

Regioni ^a	Entità media dell'evasione ^b	Graduatoria regionale
Valori in milioni di euro		
Piemonte	18.082	13
Lombardia	21.489	15
Veneto	14.763	9
Liguria	8.508	6
Emilia Romagna	14.001	8
Toscana	14.826	11
Umbria	3.720	3
Marche	5.613	5
Lazio	16.456	12
Abruzzo	4.031	4
Molise	1.287	1
Campania	20.353	14
Puglia	14.780	10
Basilicata	2.117	2
Calabria	8.701	7
Centro-Nord	13.051	
Mezzogiorno	8.545	
Italia	11.248	
Valori in percentuale		
Centro-Nord	116,02	
Mezzogiorno	75,96	
Italia	100,00	

^a Si è scelto di prendere in esame esclusivamente le Regioni ordinarie, in modo da consentire un più agevole confronto con i dati riportati in Tab. 1.

^b Le stime dell'evasione effettuate dall'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate si fondano essenzialmente su due indicatori: l'entità media e l'intensità dell'evasione. Il primo si ottiene sottraendo il dato contabile da quello di natura fiscale e fornisce una misura della base imponibile non dichiarata, sia a livello territoriale che di settore; da esso, pertanto, si ricavano indicazioni utili ove si operi esclusivamente in un'ottica di recupero del gettito. Il secondo indicatore si ottiene, invece, rapportando l'entità media dell'evasione alla base imponibile dichiarata e rappresenta una *proxy* della propensione ad evadere presente in una determinata area geografica o settore di attività economica.

Fonte: Elaborazioni dell'Autore su dati tratti da S. Pisani e C. Polito, *Analisi dell'evasione fondata sui dati IRAP. Anni 1998-2002*, Documento di lavoro dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate, 2006.

capacità contributiva alle spese dello Stato (art. 53 Cost.) – ci si dovrebbe chiedere quale «titolo» possa giustificare, o meglio, «legittimare» la pretesa, più volte avanzata da alcune comunità territoriali, a trattenere le somme con cui *tutti* i componenti della collettività nazionale dovrebbero *concorrere alle spese dello Stato*, comprese quelle destinate a *correggere gli squilibri* e a *ridurre le disuguaglianze*.

Esistono parti del Paese, «fasce di territori», caratterizzati da diversificati livelli di benessere e di malessere, che non hanno infrastrutture e non hanno nemmeno un contesto appropriato per sviluppare le proprie potenzialità²⁹. Per questi territori servono politiche diversificate, dirette a ridurre o ad eliminare i divari, ma anche risorse adeguate, poiché è stato dimostrato che, se una comunità è più povera, non solo ha poche risorse, ma gestisce anche in modo peggiore quelle di cui dispone («legge di Wildavsky»).

Inoltre, ci si potrebbe chiedere per quale ragione una minoranza di contribuenti onesti, residenti tuttavia in una Regione con una maggioranza di evasori, debba essere penalizzata anche in termini di minori o peggiori servizi pubblici. Non esiste, infatti, un soggetto collettivo chiamato «Lombardia», «Sicilia», «Campania» o «Puglia», ma esiste un *club* denominato «Repubblica d'Italia»³⁰, a cui tutti i cittadini sono iscritti, ovunque essi risiedano, ed a cui spetta rimuovere gli squilibri, nonché «promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale» (v. art. 3, comma secondo, e art. 119, comma quinto, Cost.). È nell'interesse di tutti, pertanto, che questo *club* cominci a funzionare in modo corretto e secondo la particolare regola del «non meno di». Può sembrare assurdo, infatti, ma nel nostro Paese ancora non si riescono a cogliere del tutto le potenzialità derivanti dall'introduzione all'interno della Costituzione dei LEP, ossia dei «livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali», che lo Stato ha il compito di garantire «su tutto il territorio nazionale» (v. art. 117, comma secondo, lett. *m*), Cost.).

Oltretutto, bisogna considerare che l'evasione fiscale non risulta uniformemente distribuita, anzi si presenta estremamente differenziata sul territorio. Da uno studio condotto dall'Agenzia delle Entrate emerge, infatti, che la diffusione a livello provinciale del fenomeno è notevolmente variegata e «tende a sconfessare le usuali analisi che si fondano sulla dicotomia Nord-Sud, ovvero che considerano le entità regionali come realtà omogenee da un punto di vista della *compliance* fiscale»³¹. Non ha senso, pertanto, affermare che l'evasione si annida esclusivamente in alcune Regioni o in determinate categorie: si evade al Nord come si evade al Sud, in Lombardia come in Campania, in Piemonte come in Sicilia, in Liguria come in Calabria (v. Tab. 4); a diversi livelli, si

²⁹ Cfr. N. Novacco (2007).

³⁰ Si veda, al riguardo, F. Pica (2005).

³¹ Cfr. S. Pisani e C. Polito (2006).

evade un po' tutti, dal professionista al dipendente che fa il secondo lavoro, dal piccolo imprenditore alle società di capitale³². L'evasione in Italia è «pandemica»³³ e, perciò, non può essere debellata semplicemente creando una sorta di incentivo, di «cointeressenza» per l'ente territoriale (Comuni o Regioni che siano) a concorrere nell'attività di accertamento e/o di recupero della base imponibile evasa. L'ente, infatti, rappresenta un'espressione politica della comunità dei cittadini. Pertanto, non dovrebbe esservi alcun motivo per indurlo a perseguire il benessere degli stessi³⁴. Inoltre, alcune attività di consumo finale (legate al settore della grande distribuzione, delle comunicazioni, delle infrastrutture e dei trasporti) presentano una dimensione ultraregionale, se non addirittura nazionale o europea. In questi settori, la mera «territorializzazione della lotta all'evasione» potrebbe, quindi, anche non risultare efficace³⁵.

6. Considerazioni critiche e riassuntive

Da quanto esposto nei paragrafi precedenti risulta che esiste un evidente *trade-off* tra i costi amministrativi derivanti dalla gestione di un corretto sistema di ripartizione territoriale del gettito ed il grado di attendibilità dei criteri (e quindi anche degli indicatori) adottati a questo scopo.

Esiste, tuttavia, un ulteriore aspetto su cui bisogna riflettere, ma che spesso invece da molti è considerato irrilevante: l'attribuzione alle Regioni dei suddetti poteri di verifica fiscale comporta anche delle spese, o meglio dei costi, che si manifestano non soltanto sotto forma di danari da destinare al finanziamento delle attività predette, ma anche in termini di perdita di popolarità, e quindi di voti, presso gli elettori. Tale aspetto è infatti molto importante

³² Ciò risulta anche da una recente indagine dell'EURES (Istituto di ricerche economiche e sociali) relativa all'evasione fiscale in Italia (*Secondo Rapporto sull'evasione fiscale in Italia*, 2007). Sono 41, in totale, le categorie professionali prese in esame da questo studio, condotto attraverso un questionario compilato da 1.079 persone. Si va dagli artigiani ai liberi professionisti, dai servizi alla persona ai pubblici esercizi. Tra le 41 categorie oggetto d'indagine, soltanto in tre casi (badanti, colf e parrucchieri) è stata riscontrata una diminuzione dei comportamenti illeciti, mentre per le restanti 38 il fenomeno è risultato in aumento.

³³ V. Visco, Relazione presentata all'Audizione del 25 luglio 2007, tenutasi presso la Camera dei Deputati, Commissione Bilancio.

³⁴ Cfr. F. Pica (2003).

³⁵ Cfr. R. Lupi (2006).

e non può affatto essere dimenticato, anche perché mette in evidenza come esista un ulteriore *trade-off* tra gli incentivi al coinvolgimento delle Regioni nella lotta all'evasione ed i costi politici che esse, conseguentemente, sarebbero costrette ad affrontare.

È evidente, per quanto specificamente concerne l'IVA, che la procedura di recente proposta risulta, in definitiva, troppo costosa. Lo stesso Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate, nella relazione che illustra la metodologia adottata per ricostruire la base imponibile dell'imposta attraverso la rappresentazione dei flussi intercorrenti tra i differenti operatori economici, non ha potuto evitare di ammettere che: «la costruzione della matrice dell'IVA rappresenta *un impegno estremamente gravoso in termini di elaborazione dei dati* e necessita la formulazione di *numeroso ipotesi per rendere confrontabili i dati di fonte fiscale e quelli di natura statistica*». Esiste dunque il rischio, come si può notare, che le informazioni ottenute mediante l'impiego di questa procedura costituiscano, in definitiva, il risultato di una stima che, per quanto analitica ed approfondita, dipende eccessivamente dalle ipotesi formulate allo scopo di rendere confrontabili i dati.

Varrebbe la pena chiedersi, a questo punto, se sia davvero conveniente utilizzare procedure così complesse e dispendiose, sia per il Fisco (costi di gestione, e di natura politica), che per il contribuente (costi di *accomplishment*), quando un'efficiente amministrazione finanziaria dovrebbe innanzitutto attivarsi per distogliere il contribuente dall'evasione e dalle pratiche elusive, facilitando ed incoraggiando il più possibile l'adempimento volontario delle leggi fiscali.

Per realizzare tutto ciò è necessario, tuttavia, che l'amministrazione finanziaria provveda, quanto prima, a realizzare un'imponente opera di semplificazione dell'intero sistema tributario e delle procedure amministrative. È noto³⁶, infatti, che un qualsiasi intervento di questo tipo consentirebbe di ottenere una riduzione dei costi (sia quelli di gestione che quelli di adempimento), nonché ulteriori ed evidenti effetti positivi, sia sul piano dell'efficienza che su quello dell'equità.

³⁶ Sui problemi derivanti dalla presenza di alti costi di gestione e di *accomplishment* dei tributi, si veda: M.J. Graetz, J.F. Reinganum e L.L. Wilde (1986); J. Alm (1988); C. Sanford, M. Godwin e P. Hardwick (1989); D. Fausto e M. Marrelli (a cura di) (1991); D. Fausto (1993); S. Sandford (1995); C. Evans, K. Ritchie, B. Tran-Nam e M. Walpole (1998); T. Oliver e S. Bartley (2005).

Alla luce di queste osservazioni risulta dunque evidente che la strada imboccata non è quella giusta e non rappresenta neppure il modo più corretto per attuare il tanto agognato federalismo fiscale. Esso, infatti, non è stato concepito per «separare», o per «delimitare», e neanche – come spesso si sostiene – per «trattare le risorse sul territorio». Un'organizzazione politica federale dovrebbe piuttosto tendere a «combinare», o meglio ad «armonizzare», unione ed autonomia, a conciliare i vantaggi della piccola dimensione comunitaria con quelli della grande dimensione statale³⁷. In Italia potrà realizzarsi tutto questo soltanto se si riuscirà ad approvare una legge che garantisca una più *equilibrata distribuzione delle risorse*, che costituisce a sua volta la condizione indispensabile per ottenere la *riduzione delle disuguaglianze*, la *coesione sociale* e, quindi, *l'unità del Paese*³⁸.

Riferimenti bibliografici

- Alm J. (1988), *Compliance Costs and the Tax Avoidance – Tax Evasion Decision*, in «Public Finance Quarterly», vol. 16, n. 1.
- Basilavecchia M., Del Federico L., Osculati F. (2006), *Il finanziamento delle regioni mediante tributi propri e partecipazioni*, in A. Zannardi, *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, Il Mulino, pp. 115-146.
- Bliss C.J.E., Di Tella R. (1997), *Does Competition Kill Corruption?*, in «Journal of Political Economy», vol. 105, fasc. 5, ottobre, pp. 1001-23.
- Bovi M. (2007), *Quelle tasse occulte che favoriscono l'evasione*, www.lavoce.info, 19 febbraio.
- Brivio E. (2007), *Frodi IVA, è salva la buona fede*, in «Il Sole-24 Ore», 28 settembre, p. 33.

³⁷ Carl J. Friedrich (1968) sosteneva, infatti, che il federalismo nasce *dall'esigenza di mantenere l'unità nella diversità* e tale aspetto non lo si può cogliere se non si cerca di giungere ad una migliore comprensione del fenomeno inteso nella sua dimensione «dinamica», e cioè come risultato di due processi: di *integrazione* e di *differenziazione*. Nel primo, due o più comunità politiche si uniscono per risolvere una serie di problemi comuni, mantenendo ciascuna la propria indipendenza. Nel secondo, una comunità politica a struttura unitaria subisce un processo di differenziazione, dando luogo a un insieme di entità politiche indipendenti, che non mettono però in discussione l'unità nel quadro politico complessivo. La vita di ogni federazione potrebbe così rappresentarsi come il risultato di una *permanente tensione fra due tendenze: quella unitaria e quella pluralistica*.

³⁸ Diversi studiosi (v., per esempio, D.J. Elazar, 1984), infatti, considerano il federalismo anche come *uno strumento particolarmente efficace di integrazione politica*, che serve ad assicurare il funzionamento di società pluralistiche, a proteggere le minoranze, a risolvere i conflitti etnici, religiosi e nazionali e a rispondere al bisogno di pace, nonché di solidarietà internazionale.

- Cappariello R., Zizza R. (2004), *Economia sommersa e contesto istituzionale ed economico: un'analisi regionale*, XIX National Conference of Labour Economics, AIEL.
- Carbonaro G. (1996), *Dai conti regionali delle Amministrazioni pubbliche alle misure del carico fiscale e delle risorse ricevute*, Istituto Tagliacarne.
- Cestaro L., Pica F. (1997), *La distribuzione dell'IRPEG dovuta tra le regioni d'Italia*, in «Rivista economica del Mezzogiorno», vol. XI, n. 3, pp. 579-607.
- Cissello A. (2007), *La partecipazione dei Comuni all'accertamento*, in «il fisco», n. 47.
- Convenevole R. (2004), *Dal flusso di dati sull'IVA regionale un'occasione per fare chiarezza*, in «Il Sole- 24 Ore», 14 dicembre.
- Convenevole R. (2006), *Partenza sprint per il quadro VT. I primi risultati dei dati sulla ripartizione territoriale dell'IVA al consumo esposti nella dichiarazione 2005*, Documento di lavoro dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate.
- Dankers C., Tagliaferro F. (2001), *Il ruolo della compliance nella strategia del Fisco olandese*, in «Rassegna di fiscalità internazionale», n. 6.
- De Girolamo D. (2007), *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in «il fisco», n. 31, pp. 4571 ss.
- Deotto D. (2007), *Più complicati i controlli degli uffici*, in «Il Sole-24 Ore», 4 ottobre, p. 27.
- De Zarlo G. (2007), *Sull'Iva fidarsi è bene... ma non fidarsi è meglio!*, in «Fisconelmondo.it», 1° ottobre.
- Di Nuzzo U., Ruis F. (2006), *Il coinvolgimento dei Comuni nell'accertamento dei tributi erariali tra federalismo fiscale e sinergie antievasive*, in «il fisco», n. 8.
- Dreher A., Kotsogiannis C., McCorriston S. (2005), *How Do Institutions Affect Corruption And The Shadow Economy?*, University of Exeter, Discussion Paper, febbraio.
- Elazar D.J. (1984), *Federalism and Political Integration*, Lanham-New York-London, University Press of America.
- Ercoli R. (2005), *Evasione fiscale, istituzioni e vincoli alla crescita dimensionale delle imprese*, Working Paper SIEP, 15-16 settembre.
- EURES (2007), *Secondo Rapporto sull'evasione fiscale in Italia*.
- Evans C., Ritchie K., Tran-Nam B., Walpole M. (1998), *Taxation Compliance Costs: Some Recent Empirical Work and International Comparisons*, in «Australian Tax Forum», vol. 14, n. 1.
- Fausto D., Marrelli M. (a cura di) (1991), *L'efficienza dell'amministrazione finanziaria*, Bologna, Il Mulino.
- Fausto D. (1993), *Costi di gestione dei tributi: aspetti teorici e implicazioni di politica tributaria*, in «Economia pubblica», nn. 1-2.
- Friedrich C.J. (1968), *Trends of Federalism in Theory and Practice*, London, Pall Mall Press.
- Gallo F. (2003), *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in «Rivista di diritto tributario», n. 5, pp. 387-384.

- Gavelli G. (2007), *Incroci difficili per le verifiche*, in «Il Sole-24 Ore», 1 ottobre, p. 34.
- Ghessi G. (1994), *La distribuzione territoriale del carico fiscale*, in F. Osculati (a cura di), *La diffusione dei poteri fiscali nel nuovo regionalismo*, Regione Lombardia.
- Giarda P. (2001), *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in «Le Regioni», n. 6.
- Graetz M.J., Reinganum J.F., Wilde L.L. (1986), *The Tax Compliance Game: Toward an Interactive Theory of Law Enforcement*, in «Journal of Law, Economics and Organization», vol. 2.
- Malizia R. (2006), *La ripartizione regionale delle entrate: revisione delle metodologie*, in F. Barca, F. Cappelletto, L. Ravoni, M. Volpe (a cura di), *Federalismo, equità e sviluppo. I risultati delle politiche pubbliche analizzati e misurati dai Conti Pubblici Territoriali*, Bologna, Il Mulino, pp. 341-387.
- Lupi R. (2006), *Il ruolo dei Comuni nella lotta all'evasione*, in «cooggi.it. Rivista telematica dell'Agenzia delle Entrate», 5 maggio.
- Marè M. (2006), *A new VAT for the European Union. Taxing consumption and financing the budget*, in G. Brosio, G. Muraro (a cura di), *Il finanziamento del settore pubblico*, Milano, Angeli.
- Marè M., Vitaletti G. (1996), *La tassazione dei consumi nell'Unione Europea. Effetti economici ed ipotesi di riforma*, in «il fisco», n. 15.
- Massa Gallerano G. (2005), *L'autonomia finanziaria nel nuovo art. 119 della Costituzione*, in «Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze», 10 gennaio.
- Mazzei S. (2006), *Parte il pressing sul fisco telematico*, in «Italia Oggi Sette», 11 settembre.
- Mazzei S. (2007), *Aumento della burocrazia per professionisti e imprese*, in «Italia Oggi Sette», 31 dicembre, p. 3.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche Fiscali (2003), *La regionalizzazione delle entrate erariali*, in «Studi e Analisi», n. 1, Roma, ottobre.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche Fiscali (2004), *La regionalizzazione delle entrate erariali per il triennio 2000-2002*, in «Studi e Analisi», n. 1, Roma, dicembre.
- Ministero del Tesoro, Ragioneria Generale dello Stato (1995), *Le entrate tributarie dello Stato regionalizzate. Una stima del carico fiscale nel 1992*, Quaderno monografico n. 4 di «Conti Pubblici e Congiuntura Economica», Roma, aprile.
- Ministero del Tesoro, Ragioneria Generale dello Stato (1996), *Le entrate tributarie dello Stato regionalizzate. Una stima del carico fiscale nel 1993*, Quaderno monografico n. 11 di «Conti Pubblici e Congiuntura Economica», Roma, settembre.
- Ministero del Tesoro, Ragioneria Generale dello Stato (1997), *Le entrate tributarie dello Stato regionalizzate – Una stima del carico fiscale nel 1994*, Roma, settembre.

- Moro F., Pica F. (1997), *La distribuzione regionale delle entrate tributarie dello Stato nel 1993*, in «Rivista economica del Mezzogiorno», vol. XI, n. 1, pp. 9-27.
- Napodano M. (2007), *Tasse occulte ed istituzioni pubbliche*, www.lavoce.info, 20 febbraio.
- Novacco N. (a cura di) (2007), *Per il Mezzogiorno e per l'Italia. Un sogno ed un impegno che dura da 60 anni*, Bologna, Il Mulino.
- Oliver T., Bartley S. (2005), *Tax system complexity and compliance costs – come theoretical considerations*, in «Economic Roundup».
- Osculati F. (a cura di) (1994), *La diffusione dei poteri fiscali nel nuovo regionalismo*, Regione Lombardia.
- Osculati F. (2003a), *Decentramento finanziario e autonomia tributaria. IRAP o IRPEG «regionalizzata»?», in «Rassegna tributaria», n. 3, pp. 972 ss.*
- Osculati F. (2003b), *Tributi autonomi. «Regionalizzare» l'IRPEG?*, documento scaricabile dal sito internet www.fondazionedivittorio.it, 10 giugno.
- Peirola M. (2007), *La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione europea sulle frodi Iva in ambito intracomunitario*, in «il fisco», n. 37, pp. 5442 ss.
- Pica F. (2002), *Le ragioni dei tributi*, Torino, Giappichelli.
- Pica F. (2003), *Le compartecipazioni nella riforma del Titolo V della Costituzione*, in «Rassegna tributaria», n. 4, pp. 1242 ss.
- Pica F., *Efficacia, efficienza ed equità nell'attuazione della riforma del Titolo V della Costituzione*, in «Economia italiana», n. 2, pp. 443-472.
- Pisani S., Polito C. (2006), *Analisi dell'evasione fondata sui dati IRAP. Anni 1998-2002*, Documento di lavoro dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate, pp. 12 ss.
- Portale R. (2007a), *Reati in crescita. L'evasione oscilla tra il 5 e il 10%. Tra le armi non solo reverse charge*, in «Il Sole-24 Ore», 28 settembre, p. 33.
- Portale R. (2007b), *Clienti-fornitori, invio per pochi*, in «Il Sole-24 Ore», 4 ottobre, p. 27.
- Portale R. (2007c), *La difficile ricerca delle partite IVA*, in «Il Sole-24 Ore», 4 ottobre, p. 27.
- Puzzo F. (2002), *Il Federalismo Fiscale, l'esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria*, Milano, Giuffrè.
- Reviglio F. (2006), *Per restare in Europa. Ridurre l'evasione e riformare la spesa pubblica*, Torino, UTET.
- Rizzardi R. (2004), *Iva regionale, il Fisco cerca l'ago nel pagliaio*, in «Il Sole-24 Ore», 4 dicembre.
- Sandford S. (1995), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, Fiscal Publications.
- Sanford C., Godwin M., Hardwick P. (1989), *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Bath, Fiscal Publications.
- SVIMEZ (2007), *Rapporto 2007 sull'economia del Mezzogiorno*, Bologna, Il Mulino.

- Torgler B., Schneider F. (2007), *The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy*, CESifo Working Paper Series, n. 1899, IZA Discussion Paper, n. 2541, gennaio.
- Visco V. (2007), Relazione presentata all'audizione del 25 luglio tenutasi presso la Camera dei Deputati, Commissione Bilancio.